

## أثر كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع

### إعداد

د / إبراهيم عبدالرحمن عبدالواحد الشجاع  
أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة العلوم  
والتكنولوجيا - الجمهورية اليمنية

د / أديب عبدالوهاب قاسم الحبري  
أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة الملك خالد -  
المملكة العربية السعودية ، وجامعة إب -  
الجمهورية اليمنية

### الملخص

استهدفت الدراسة تحديد مدى علاقة كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية على قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع من حيث ترشيد ونوعية هذه القرارات. والبحث دراسة بحثية شملت مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة وباللجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية ، حيث اعتمدت على قائمة استقصاء تم تصميمها لأغراض الدراسة الحالية. نتائج الدراسة أظهرت عدم تأثير كفاءة التقرير وقرارات أصحاب المصلحة بمدخل التقرير ، كما أكدت على وجود تأثير لكفاءة التقرير على ترشيد قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع ويظهر هذا التأثير بشكل واضح فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية والائتمانية وقرارات الأجهزة الحكومية.

الكلمات الدالة: كفاءة تقرير المراجع ، التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، قرارات أصحاب المصلحة.

## **Impact of the Efficiency of Auditor's Report of Internal Control over Financial Reporting on Stakeholders' Decisions.**

**By**

**Dr. Ibrahim A. Alshojaa**  
**Assistant Professor of Accounting,**  
**Science and Technology University,**  
**Yemen**

**Dr. Adib A. Alhebri**  
**Assistant Professor of Accounting,**  
**King Khalid University**

### **Abstract**

The aim of this study was to determine relationship between the efficiency of the auditor's report of internal control over financial reporting and the decisions of stakeholders in terms of rationalization and quality of decisions. The researchers employed a survey of auditors and administered it to a random sample of auditors reported in the Central Organization for Control and Auditing and auditors in professional offices in the Republic of Yemen. Findings show that the reporting approach does not have an impact on the efficiency of the report or on stakeholders' decisions. The results also confirm that the report efficiency has an impact on the rationalization of stakeholders' decisions. Such impact can be observed clearly in investment and credit decisions as well as decisions made by government offices.

**Keywords:** Efficiency of Auditor's Report, Report of Internal Control over Financial Reporting and Stakeholders' Decisions.

## مقدمة

وتعد ضوابط الرقابة الداخلية من أبرز الإرشادات التي قدمتها المعايير المهنية ليس فقط لأنها تمثل أحد الأسس التي يعتمد عليها مراجع الحسابات عند تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها ، ولكن لأن وجودها يوفر لأصحاب المصلحة الحماية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية التي تغطيها تقارير المراجعة ، وبالتالي أصبحت خدمة مراجع الحسابات بشأن التقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية مطلباً مهماً لزيادة كفاءة وفعالية عمليات المراجعة من منظورين يرتبط الأول بالإرشادات المهنية والاهتمامات العلمية الأخيرة التي أكدت على حاجة مراجع الحسابات الخارجي إلى التقرير عن كفاية وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية، ويتعلق الثاني بحاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات خاصة بتوافر ضوابط الرقابة الداخلية تضمني مزيداً من الثقة على التقارير المالية التي خضعت لفحص مراجع الحسابات .

لذلك تسعى هذه الدراسة إلى دراسة أثر تقرير مراقب الحسابات حول الرقابة الداخلية في ترشيد قرارات أصحاب المصلحة من خلال دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المهنية اليمينية.

تلعب المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المراجعون القانونيون دوار هاماً في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية الدورية ، وبالتالي زيادة مصداقية وقبول هذه المعلومات لدى مستخدميها المتعددين الذين يعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتها المختلفة والمتباينة.

وقد كشفت الانهيارات المالية المتسارعة مطلع الألفية الثالثة في كبرى شركات البلدان المتقدمة وعلى رأسها الولايات المتحدة - مثل شركة إنرون Enron وشركة وورلد كوم World com وغيرهما ، عن فشل عمليات المراجعة في اكتشاف ما انطوت عليه العديد من التقارير المالية المضللة Fraudulent Financial Reporting من معلومات مالية غير صحيحة ، وهو الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في مصداقية وثقة التقارير المالية لدى أصحاب المصلحة المختلفين Stack holders ، ودفع بعض الدول إلى التدخل بشكل مباشر في عملية إصدار المعايير المهنية، في محاولة منها لإعادة الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية، من خلال تقديم إرشادات إضافية تساهم في ترشيد القرارات المختلفة من منظور المعلومات المحاسبية.

## أولاً : الإطار المنهجي للدراسة:

(U.S. House of Representatives,2002).

ويؤدي تطبيق القسم السابق من قانون Sarbanes - Oxley إلى خلق تحديات خاصة بالمراجعين مرتبطة بكيفية المحافظة على مصداقية خدمات المراجعة عندما تكون نظم الرقابة الداخلية لعملاء هذه الخدمات ضعيفة (Jaggi et al ، 2015) من جهة، ومن جهة معاكسة تظهر التأثيرات الإيجابية الهامة لهذا القانون على مهنة المراجعة بالتفاعل الإيجابي لمراجع الحسابات مع القوائم المالية من خلال تعزيز استقلال المراجع الخارجي، وتقليل التعارض في المصالح، وتدعيم عملية التوثيق وإدارة السجلات، وتعزيز الإفصاحات المالية، وفرض المزيد من المسؤوليات على عاتق المراجع الخارجي لتقييم فعالية وسائل الرقابة الداخلية، وفرض مزيد من العقوبات على الغش المالي ، بالإضافة إلى تشكيل جهة مستقلة تكون مسئولة عن إصدار المعايير المهنية والتي أُطلق عليها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) والذي من ضمن مسؤولياته تسجيل مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة والإشراف عليهم بغرض حماية مصالح المستثمرين بالإضافة إلى وضع القواعد والإصدارات التي تتعلق بالعديد من النواحي مثل (المراجعة - الرقابة على الجودة - المتطلبات الأخلاقية - الاستقلال - ... الخ)، وإجراء تفتيش على شركات المراجعة المكلفة بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة وتوقيع جزاءات على الشركات المخالفة، والعمل على تحقيق الالتزام

## ١- تأصيل مشكلة الدراسة وتحليل مكوناتها :

يتوقف الدور التقليدي لمراجع الحسابات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية عند تقييم هذه الرقابة بغرض توفير أساس لتصميم وتخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة، إلا أن التطورات الأخيرة في مهنة المراجعة وبيئة الأعمال جعلت هذا الدور غير كافي لحماية مصالح الأطراف ذات الصلة ومستخدمو معلومات التقرير المالي ، ودفعت نحو قيام مراجع الحسابات بمهمة أخرى تتجاوز الدور التقليدي وتمثل في مراجعة مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي، وذلك بهدف إعداد تقرير برأي فني محايد بشأن مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي (شحاتة، ٢٠٠٧).

وترتب على هذه المهمة غير التقليدية قيام العديد من المنظمات المهنية بتشكيل اللجان وإصدار النشرات والقوانين والتقارير التي توضح وتقنن علاقة مراجع الحسابات بنظام الرقابة الداخلية ، وفي مقدمتها ما قام به الكونجرس الأمريكي من إصدار لقانون (Sarbanes-Oxley (SOX عام ٢٠٠٢م والذي استهدف حماية مصالح الفئات المستفيدة من التقرير المالي واستعادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تضمن في القسم (٤٠٤) المعنون بـ "تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية" التأكيد على ضرورة قيام كل من الإدارة ومراجع الحسابات بالتقرير عن مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمسرو

المالية أحد أهم وظائف الرقابة الداخلية والتي تقع على عاتق الإدارة والمراجع (COSO، 2013). مجلس معايير المراجعة بدوره قدم (ASB Auditing Standards Board) مؤخرًا تعديلاً للمعيار SAS (١٣٠) والخاص بمراجعة الرقابة الداخلية المدجة مع مراجعة القوائم المالية، والتي جاءت متوافقة في مجملها مع المعيار SA (٥) الصادر عن PCAOB (Afterman، 2015)، وهو المعيار SA (٥) - نفسه التي يرى مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة ضرورة مراجعته لإضفاء مزيد من الجودة على عمليات مراجعة الرقابة الداخلية بسبب نسبة عدم كفايته عملياً في ١٥٪ من عمليات المراجعة التي تمت (PCAOB، 2013)

وتظهر الانعكاسات الإيجابية للفحص والتقارير عن نظام الرقابة الداخلية وفقاً للاشترطات المهنية السابق ذكرها ليس فقط في ثقة المستخدمين بتقرير المراجع الخارجي ولكن في تحسين الكفاءة التشغيلية والتقدير المستقبلي بخصوص الأداء بشكل عام (Cheng et al Kim et al، 2014، ٢٠١١)، وهي الانعكاسات التي وإن كانت لها أهميتها في الدول المتقدمة فإنها تكون أكثر أهمية عند الحديث عن مهنة المراجعة وتقاريرها في الدول النامية والتي تقع الجمهورية اليمنية في إطارها، خاصة في ظل عدم وجود سوق للأوراق المالية واعتماد مراجعي الحسابات على الفحص المستندي في تكوين آرائهم، إضافة إلى غياب المعايير المحلية التي تلزم

بهذا القانون وبالقواعد الصادرة عنه وبقوانين تداول الأوراق المالية وبخاصة ما يتعلق منها بإعداد وإصدار تقارير المراجعة، بالإضافة إلى إصدار معايير المراجعة الخاصة بالشركات العامة (PCAOB، ٢٠٠٤).

وبالرغم من أهمية المسؤوليات السابقة للمجلس إلا أن المعيار SA (٢) الصادر في عام ٢٠٠٤ بعنوان (مراجعة الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية)، يظل له التأثير الأبرز في تدعيم دور المراجعة ومصداقية وقبول مخرجاتها، حيث طالب المعيار مراجع الحسابات بضرورة التصديق على إفصاحات الإدارة عن الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية وإبداء رأيه المهني بشكل مباشر عن مدى فعالية الرقابة الداخلية بغية إضفاء الثقة على القوائم المالية (PCAOB، 2004). وفي خطوة تستهدف تحديد العناصر الواجب تضمينها في تقرير مراجع الحسابات عن الرقابة الداخلية، والشكل الذي من الممكن أن يكون عليه تقرير المراجع، قام المجلس بتعديل المعيار SA (٢) بالمعيار SA (٥) لعام ٢٠٠٧ بعنوان (مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي المتكاملة مع مراجعة القوائم المالية) (PCAOB، ٢٠٠٧)، كما قامت لجنة المنظمات المشرفة على مفوضية تريدواي Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) بتأييد اشتراطات SOX - التي تبناها PCOAB - وجعلت وظيفة التقرير حول الرقابة الداخلية على القوائم

## ٢- أهداف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة في تحديد مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية على قرارات أصحاب المصلحة ، وهذا الهدف يمكن تحقيقه بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مدى مساهمة مدخل التقرير على كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- دراسة وتحليل أثر مدخل التقرير على ترشيد ونوعية قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع.
- تحديد مدى علاقة مكونات التقرير بكفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- تحديد مدى تأثير معايير كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية على ترشيد ونوعية قرارات أصحاب المصلحة.

## ٣- أهمية الدراسة

وتستمد هذه الدراسة أهميتها من مجموعة الإسهامات العلمية والعملية التي تقدمها والتي يمكن تحديد أهمها في الآتي:

- تقديم دليل إرشادي لأسلوب التقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي يمكن الاعتماد عليه في البيئة اليمنية.
- حماية أصحاب المصلحة من خلال زيادة الثقة في المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المدعومة بتقرير من مراجع الحسابات حول فعالية ضوابط الرقابة الداخلية خاصة في ظل عدم وجود سوق للأوراق المالية في اليمن.

مراجع الحسابات الخارجي بإبداء رأيه حول مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن هذه جذور مشكلة الدراسة تبرز من جانين الجانب العملي الخاص بضعف واقع عمليات مراجعة الرقابة الداخلية حول التقرير المالي في بيئة المهنة باليمن والناتج عن عدم توافر معايير محلية أو رؤية لتبني تطبيق المعايير الدولية في هذا الخصوص ، وجانب علمي يوفر التطورات الخاصة بقضية التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، وعليه يمكن القول بأن هذه الدراسة تحاول - من خلال المسح الميداني - استكشاف أثر معايير كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي ومدخل ومتطلبات هذا التقرير وفقا للاشترطات المهنية الدولية على قرارات الأطراف ذات الصلة بالمنشأة ، وهي المشكلة التي يمكن ترجمتها في التساؤلات التالية :

- هل توجد فروق ذات أثر لاستخدام مدخل التقرير المنفصل عن مدخل التقرير المدمج على كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية؟
- هل يمكن لمدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية أن يكون ذو أثر على قرارات أصحاب المصلحة في المشروع؟
- هل تؤثر مكونات التقرير على كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية؟
- هل تؤثر كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية على قرارات أصحاب المصلحة؟

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

اهتمامات المراجع الداخلي في التقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية.

- التركيز على أثر التقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي من منظور قرارات الأطراف ذات الصلة.

**ثانياً : الخلفية النظرية للدراسة :****١- ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي.**

عرفت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي باعتبارها " عملية يتم تصميمها عن طريق إدارة المنشأة، وذلك لتوفير تأكيد معقول يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقارير المالية وأن إعداد القوائم المالية المعدة للاستخدام الخارجي تم وفقاً لمعايير المحاسبة (IFRS) وتشمل السياسات والإجراءات الخاصة بالاحتفاظ بالسجلات وتوافر تأكيد معقول على الالتزام بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً مع توافر التأكيدات الخاصة بمنع واكتشاف العمليات غير المصرح بها وذات التأثيرات الجوهرية على القوائم المالية" (SEC، 2003) ، وهو التعريف ذاته الذي استخدمه المعيار AS-2 الصادر من مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في عام ٢٠٠٤ مع إضافات أخرى وفقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ٢٠٠٢ وفقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ٢٠٠٢ تتعلق بدور المراجع في تقديم تقرير عن نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية التي قد تؤثر

- تقديم أداة مفيدة للجهات الرقابية والهيئات المنظمة للمهنة في اليمن نحو تحسين كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية لتحسين الشفافية والإفصاح المالي في المنشآت اليمنية.
- مواكبة التطورات المهنية المتزايدة في الدول المتقدمة بأهمية التقرير حول الرقابة الداخلية، واهتمام العديد من المنظمات المهنية التي أسهمت ومازالت تسهم بدور فعال في ذلك من خلال إصدار المعايير الخاصة بذلك.
- إتاحة الفرصة للمسؤولين عن المهنة في اليمن للبدء بتحسين جودة وكفاءة تقارير الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- رفق المكتبة العربية بقراءات حول الإرشادات المهنية ذات الصلة بتقرير مراجع الحسابات حول التقارير المالية وكيفية ترجمتها عملياً في دراسات تعود بالنفع على المجتمع المحلي.

**٤- حدود الدراسة**

تقتصر هذه الدراسة على:

- تناول موضوع التقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي دون التطرق لتقييم ضوابط الرقابة الداخلية.
- تقرير مراجع الحسابات الخارجي حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وفقاً لما جاء في قانون Sarbanes - Oxley والصادر في عام ٢٠٠٢ وما نتج عنه من إصدار معايير PCAOB والخاصة بالتقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي دون التطرق إلى

الرقابة الملثم في مراجعة ضوابط الرقابة، والذي استخدمته الإدارة في تقييمها السنوي لفعالية تلك الضوابط لتخطيط وتنفيذ عملية مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي (PCAOB، 2007).

كما يجب على المراجع تخطيط مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي، والإشراف على المساعدين، وعند تخطيط عملية المراجعة المتكاملة يقوم المراجع بتقييم الأمور الهامة في القوائم المالية للشركة وضوابط الرقابة، والتي تؤثر في الإجراءات التي يقوم بها المراجع وأبرزها تلك المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي، والأمور التي تؤثر على النشاط الصناعي للمنشأة محل المراجعة وتعقيد عملياته، وتوصيات وتقارير الإدارة ولجان المراجعة (PCAOB، 2007).

ويجب أن تتكامل مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي مع مراجعة القوائم المالية وذلك بحسب نص المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)، رغم اختلاف الهدف لكل عملية مراجعة، إلا أنه يجب على المراجعين التخطيط وأداء العمل لتحقيق أهداف كلتا العمليتين، ويجب أن يقوم المراجع بتصميم اختباره لضوابط الرقابة لتحقيق أهداف عمليته المراجعة بشكل متزامن (PCAOB، 2004).

وتعتبر عملية فهم ضوابط الرقابة الداخلية واختبارات تلك الضوابط المؤداه وحدها

على قدرة الإدارة في إعداد قوائم مالية سليمة (PCAOB، 2004).

وقد صنف المعيار ضوابط الرقابة الداخلية في ثلاث مجموعات وفقا لدورها في عملية المراجعة وهي الضوابط المانعة، والضوابط الكاشفة والضوابط المصححة، ثم تم إعادة تفصيل هذه الضوابط في المعيارين AS-2، AS-5 في ست مجموعات هي ضوابط الرقابة على الاعتماد والتصريح والتسجيل والتشغيل والتقرير عن الحسابات الهامة والإفصاحات المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية، وضوابط الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمعترف عليها (IFRS)، وضوابط الرقابة على مستوى المنظمة. وتتضمن الضوابط الرقابية المتعلقة ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر وضوابط التشغيل والمتابعة والسياسات المحددة لإدارة المخاطر وغيره من الضوابط الأخرى المرتبطة بعمليات المنظمة، وضوابط الرقابة الداخلية الخاصة بالغش، وضوابط الرقابة على الأصول، وضوابط الرقابة العامة في ظل تكنولوجيا المعلومات (PCAOB، 2004)؛ (2007).

## ٢- مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي

يقوم المراجع عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي بتطبيق معايير المراجعة العامة، بالإضافة إلى تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير إضافة إلى استخدام إطار

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

(U.S. House of Representatives، ٢٠٠٢).

ويوفر تقرير مراجع الحسابات الفعال حول الرقابة الداخلية ضماناً معقولاً فيما يتعلق بموثوقية الإفصاح المالي والبيانات المالية المعدة لأغراض خارجية، كما يوفر أدلة كافية لدعم التحكم في المخاطر لأغراض مراجعة القوائم المالية (PCAOB، ٢٠٠٧).

وبصفة عامة فإن الالتزام بمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley فيما يتعلق بفعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي يساهم بشكل إيجابي في اتخاذ قرارات بشكل أفضل في ظل تقارير مالية ذات جودة أعلى، وتوقيت مناسب، و الحصول على - أو استعادة - ثقة المستثمرين، و تجنب فقدان الموارد، الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، و اكتساب ميزة تنافسية من خلال تبسيط العمليات (Deloitte & Touche، 2003).

مسئولية مراجع الحسابات عن التقرير حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي

في حين طالب المعيار (PCAOB) (AS2) مراجع الحسابات بضرورة التصديق على إفصاحات الإدارة عن الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى إبداء رأيه المهني بشكل مباشر عن مدى فعالية الرقابة الداخلية ذاتها (PCAOB، ٢٠٠٤)، فإن المعيار (AS-5) قدم العناصر الواجب أن يشتمل عليها تقرير مراجع الحسابات عن الرقابة الداخلية، كما حدد مجموعة من المتطلبات والتوجيهات المرشدة لمنشأة المحاسبة العامة عند مراجعتها لتقييمات الإدارة

لأغراض التعبير عن رأي عن القوائم المالية غير كافية لأغراض التعبير عن رأي عن ضوابط الرقابة الداخلية، ذلك لأن تحديد ضوابط الرقابة الداخلية التي يتعين اختبارها عن طريق المراجعين للتعبير عن رأي عن ضوابط الرقابة الداخلية تعتبر أوسع مقارنة بما يتعين اختبارها للتعبير عن رأي عن القوائم المالية. فمن أجل الحصول على رأي عن ضوابط الرقابة الداخلية يحصل المراجع على فهم بهذه الضوابط كما يقوم بأداء اختبارات لضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة بكافة أرصدة الحسابات الهامة ومجموعة العمليات والإفصاحات والتأكدات المرتبطة بالقوائم المالية، تلك الضوابط الرقابية قد لا يتم اختبارها عند مراجعة القوائم المالية (U.S. House of Representatives، ٢٠٠٢).

٣- أهمية وأهداف التقرير حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي

أكد البند رقم ٤٠٤ من قانون Sarbanes - Oxley عام ٢٠٠٢ على أن المستثمرين يجب أن يكون لديهم ثقة ليس فقط في القوائم المالية الصادرة عن طريق الشركة وإنما أيضاً في العمليات ونظم الرقابة الداخلية القائمة التي تم الاعتماد عليها في إنتاج تلك القوائم المالية. وقد اعترف المعيار الثاني الصادر من مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) على نحو متسق بتلك العلاقة، عن طريق النص على أن مراجعات كل من الرقابة الداخلية والقوائم المالية يجب أن ينظر إليها على أنها متكاملان

مع تقرير القوائم المالية أو تقرير منفصل مع إضافة متطلبات أخرى في حالة التقرير المنفصل أهمها التصريح بشكل واضح عما إذا كان هنالك رأي سلبي للمراجع حول الأثر على التقارير المالية (Georgiades ; Afterman,2014 ; 2016:c).

ويمكن القول بأن لكل مدخل مبرراته المنطقية ، فمن ناحية فأن العلاقة التكاملية بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة فعالية ضوابط الرقابة الداخلية والتأثير المتبادل للرأي الخاص بكليهما يجعل قيام المراجع بإصدار تقرير واحد يتضمن رأيه على القوائم المالية وعلى تقييم الإدارة لفعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي أكثر تفضيلاً وفي هذا الصدد أشار أيضا Kinney et al (٢٠١٣) و Kinney & Shpardson (٢٠١١) إلى أن تقييم الرقابة الداخلية بشكل واسع كخطوة لتحسين التقرير المالي عن القوائم المالية قد يكون أكثر نفعاً وأقل تكلفة من إجراء مراجعة شاملة للرقابة الداخلية حول القوائم المالية والتقرير عنها بشكل مستقل، ومع ذلك ومن ناحية أخرى فإن فصل تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية وحول الرقابة الداخلية قد يكون مفضلاً بسبب ضعف ثقافة مستخدمي تقارير مراقب الحسابات الفنية من ناحية، وقصور الممارسة المهنية في هذا الشأن من ناحية أخرى، خاصة وأن الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات عن فحص تقرير إدارة الشركات عن الرقابة الداخلية مطلوب بشدة من جانب أصحاب المصلحة في الشركات عموماً ،

عن فعالية وسائل الرقابة الداخلية للشركة بشكل يتكامل مع مراجعة القوائم المالية للشركة، ووضع مجموعة من المؤشرات المعاونة في التقرير عن تقييم وسائل الرقابة الداخلية للمنشأة. كما ركز في عرضه على نموذج للشكل الذي من الممكن أن يكون عليه التقرير (PCAOB، ٢٠٠٧).

وبصفة عامة فإن أهم المتطلبات التي أفرزها القسم رقم (٤٠٤) من قانون Sarbanes-Oxley تتمثل في ضرورة إضافة الإدارة لنظام داخلي للتقييم الذاتي المستمر للرقابة الداخلية على التقرير المالي من جهة ، وتقديم المراجع الخارجي لرأي فني عن مدى فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة مع التصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية من جهة أخرى (U.S. House of Representatives، ٢٠٠٢).

##### ٥- مداخل التقرير حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي

ذكر المعيار AS(٥) بأن على مراجع الحسابات أن يختار المدخل المناسب لإصدار التقرير حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي، ولم يجد مدخلاً يجب الالتزام به من بين مدخلي التقرير المتعارف عليهما وهما مدخل التقرير المدمج بتقرير المراجع العام عن القوائم المالية ومدخل التقرير المنفصل الخاص بالرقابة الداخلية (PCAOB، ٢٠٠٧) ، كما أن تعديلات معيار المراجعة SAS (١٣٠) الأخيرة أيضاً تركت الخيار للمراجع فيما يتعلق بإصدار تقرير مدمج

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

الخاص بصدور التقرير (PCAOB, ٢٠٠٧)، وأضاف المعيار SAS (١٣٠) بعض الفقرات الخاصة الواجب إدراجها في التقرير السلبي مثل نقاط الضعف ذات الأثر ومدى ذكرها في تقرير الإدارة وعدالة عرضها وأثر ذلك على رأي المراجع في التقارير المالية في حالة التقرير المنفصل (Georgiades, 2016:c).

**ثالثا: الدراسات السابقة وبناء الفرضيات :****١- الدراسات السابقة:**

يمكن اعتبار دراسة Foster (٢٠٠٤) من أولى الدراسات التي استهدفت تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX ، و توصلت إلى أهمية مثل هذا التقرير في تقليل فجوة التوقعات وتحسين جودة التقارير المالية، فيما توصلت دراسة Ghosh & Lubberink (٢٠٠٦) التي ركزت على مهمة الإفصاح وتوقيته في ظل القسم ٤٠٤ من قانون SOX إلى وجود علامات واضحة في فترة ما قبل التقرير للشركات التي يحتمل أن يصدر عنها تقرير ضعيف على الرقابة الداخلية، من جهة أخرى وفيما يتعلق أيضا بالإفصاح في ظل قانون SOX فإن دراسة Mao & Yu (٢٠١٥) تؤكد على أن توقعات المحللين بشأن التدفقات النقدية تتأثر إيجابيا بالإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وفقا لاشتراطات هذا القانون، ومن منظور لجان المراجعة تبرز دراسة Krishnan & Visvanatha (٢٠٠٧) التي اهتمت بدور لجان المراجعة في التقرير عن أوجه القصور في

هذا بالإضافة إلى أن التقرير المدمج قد يؤدي إلى ضعف تقرير القوائم المالية بتسليط الضوء على الرقابة الداخلية ، وتغيير الشكل المهني لتقرير القوائم المالية في ظل عدم تحديد واضح لمحتويات تقرير الرقابة الداخلية ، واختلاف حاجات المستثمرين من التقريرين ، حيث يرى Asare and Wright (٢٠١٢) بأن دمج تقرير الرقابة الداخلية على التقارير المالية قد يفقد تقرير المراجع مصداقيته نظراً لاختلاف أهداف التقريرين واستخداماتها.

**٦- محتويات التقرير حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي**

حدد المعيار AS (٥) أهم المحتويات التي يجب أن يحتويها تقرير مراجع الحسابات المستقل حول ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي، والمتمثلة في عنوان التقرير، وتوضيح مسؤولية الإدارة على فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي بالإضافة إلى مسؤوليتها الخاصة بالتقييم، وتوضيح تقرير الإدارة عن الضوابط الخاصة بالرقابة الداخلية، وبيان مسؤولية المراجع بإبداء رأي فني محايد حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتوضيح مفهوم الرقابة الداخلية على التقرير المالي، وتوضيح أن المراجعة تمت وفقا لمعايير (PCAOB)، مع توضيح للمتطلبات التي تفرضها هذه المعايير على المراجع، وتوضيح حول اعتقاد المراجع بكفاية عملية المراجعة في إبداء الرأي، وإضافة فقرة خاصة بالقيود المتأصلة، ويختم ذلك بالتوقيع وتحديد المكان والزمان

المراجعين على قراراتهم عند وجود ضعف مادي على مستوى المنشأة مرتبط بنظم الرقابة الداخلية من جهة ، وعن أهمية التقرير حول الرقابة الداخلية لتعزيز الثقة في القوائم المالية لمستخدميها من جهة أخرى . وأكدت دراسة Schroeder & Shepardson (٢٠١٦) على أن الاهتمام بمتطلبات قانون SOX الخاصة بمراجعة الرقابة الداخلية لا شك أنها ستعكس إيجاباً على جودة نظام الرقابة الداخلية.

الدراسات النظرية قدمت في غالبيتها تحليلاً للمتطلبات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية ذات العلاقة بمراجعة الرقابة الداخلية والتقرير عنها ، حيث سلطت دراسة Calderon et al (٢٠١٦) الضوء على أهم التوصيات التي يمكن أن تحسن من تقارير مراجعي الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي في ضوء أوجه القصور والقوة التي برزت في تقارير المراجعين خلال العقد الأول من تطبيق متطلبات معياري (PCAOB) ، وقدمت دراسات Georgiades (2016:c ; 2016:b ; 2016:a) تحليلاً لمسودة المعيار SAS (١٣٠) فيما يتعلق بمتطلبات الفحص والمراجعة والتقرير مع الإشارة لأهم التعديلات الواردة في هذه المسودة مقارنة بالمعيار السابق.

الدراسات الخاصة بالتقرير حول الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX امتدت لتشمل بيئة الأعمال العربية ، وفي هذا الصدد كشفت دراسة سعد الدين (٢٠٠٨) عن تحقيق التقرير حول

الرقابة الداخلية بعد صدور قانون SOX وأكدت على أن هذه اللجان هي الأقدر على إعداد تقرير جيد حول الرقابة الداخلية ، ودراستي Khlif & Samaha (٢٠١٦) و Michelan et al (٢٠١٥) اللتان ركزتا جهودهما على تحليل العلاقة بين أنشطة لجان المراجعة وحجم أعمال المراجع الخارجي من جهة وبين جودة الرقابة الداخلية من جهة أخرى في بيئتين مختلفتين وأكدت على وجود علاقة إيجابية بين هذه المتغيرات ، واستهدفت دراسة Zhang (٢٠٠٧) تحلل الآثار الاقتصادية والمنافع الخاصة بقانون SOX والتي ظهرت بدرجة أساسية في تحسين حوكمة الشركات وزيادة قيمة حقوق المساهمين . وفي دراسته التي استهدفت توضيح رأي المستخدمين في ما إذا كان تكليف مراجع الحسابات من قبل مجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB) له قيود ، أكدت دراسة Foster et al (٢٠١٠) على تفضيل المستخدمين دمج مسؤولية الكشف عن الغش والاحتيال في تقرير مراجع الحسابات ، كما كشفت عن أهمية لتقرير المراجع حول الرقابة الداخلية في تقليل الفجوة بين المراجعين والمستخدمين ، دراسة Jiang et al (٢٠١٠) كشفت عن أن رأي المراجع عن عدم كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لن يكون مصدر قلق إلا للمنشآت التي تعاني من أوجه قصور في الرقابة الداخلية خاصة بعد تطبيق قانون SOX ، هذه النتيجة أكدتها نتيجة دراسة Goh et al (٢٠١١) ولو من جانب آخر عندما كشفت عن تحفظ

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

الشركات المساهمة المصرية لمسؤوليتهم المهنية بشأن التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية ، وبالرغم من هذه التأكيدات حول أهمية تقارير الرقابة الداخلية حول القوائم المالية للأطراف ذات الصلة ومسؤولية مراجع الحسابات عن إصدارها إلا أن دراسة الخطيب (٢٠٠٨) كشفت عن وجود نسبة قليلة جدا من الشركات المصرية الملتزمة بإعداد هذه التقارير أو تأكيدها من قبل مراجع الحسابات، دراسة ارسانيوس (٢٠٠٨) قدمت العديد من المنافع المتوقعة للتقرير حول الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية لعل أبرزها تخفيض ممارسات الإدارة المتعلقة بإدارة الأرباح وتقديم تأكيدات إضافية من الإدارة على هذه الجودة ، ومن منظور المسؤولية عن إعداد التقرير حول الرقابة الداخلية يرى قاسم (٢٠٠٩) بأن مراجع الحسابات هو أفضل من يقدم خدمة إعداد هذا التقرير في حين يؤكد محمد (٢٠١٠) بأن هذا التقرير هو أحد المسؤوليات المباشرة لمراجع الحسابات كتوسع طبيعي لقاعدة خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع. دراسة Yazawa (٢٠١٥) والتي شملت عينة من مكاتب المراجعة باليابان توصلت إلى أن عملية المراجعة عن الرقابة الداخلية ستكون متأثرة بمدى إفصاح الإدارة عن نقاط الضعف المادية في نظام الرقابة الداخلية ذات الأثر على التقارير المالية ، وبذلك فإنها حملت الإدارة ضمنا مسؤولية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية. وقد ذهبت أيضاً الدراسات الخاصة بتقارير

فعالية الرقابة الداخلية العديد من المنافع التي تؤدي إلى تحسين جودة التقرير المالي ، هذه النتيجة أكدتها دراستي عثمان (٢٠٠٩) و الجمهودي (٢٠١٠) ، ففي حين أبرزت دراسة عثمان جودة التقرير المالي من منظوري الثقة والمصادقية وذلك عند نشر تقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي بشكل منفصل عن تقرير المراجع حول القوائم المالية ، قدمت دراسة الجمهودي تقرير المراجع الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية في ظل متطلبات قانون SOX كأحد العوامل الهامة في تدعيم جودة التقارير المالية . دراسة (الشجاع ، ٢٠١٤) حاولت وضع إطار مقترح لحماية المستثمر - كأحد أهم الأطراف ذات الصلة - وفقاً لمتطلبات قانون SOX الخاصة بالتقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية. الأدبيات الخاصة بالتقرير حول الرقابة الداخلية شملت موضوعاتها أيضاً دور الإدارة والمراجع الخارجي ، وفي هذا الصدد أكدت دراسة Rouse et al (٢٠٠٤) على أن مسؤولية الوفاء بمتطلبات قانون SOX فيما يتعلق بالتقرير حول الرقابة الداخلية يقع على عاتق الإدارة ومراجع الحسابات معا ، فيما توصلت دراسة علي (٢٠٠٥) إلى مسؤولية مراقب الحسابات بالدرجة الأولى أمام الأطراف ذات الصلة بالمنشأة في إعداد تقرير حول الرقابة الداخلية يدعم من ثقتهم في القوائم المالية المنشورة ، وهي النتيجة التي أكدتها دراسة شحاتة (٢٠٠٧) عند استكشاف مدى إدراك مراقبي حسابات

وترى دراسة Asare & Wright (٢٠١٢) بان على مراجعي الحسابات توخي الدقة عند إصدار تقارير حول الرقابة الداخلية لما لتلك التقارير من أثر على متخذي القرار ، كما تقدم دراسة Rice & Weber (٢٠١٢) دليلاً على أن التقرير عن نقاط الضعف حول الرقابة الداخلية المحددة وفقاً لمتطلبات قانون SOX سيزود المستثمرين بإنذارات مسبقة دقة المعلومات المحاسبية. دراسة Bikki et al (٢٠١٥) تؤكد بأن جودة الأرباح المحاسبية كمعلومة في القوائم المالية - وبالتالي جودة القرارات التي تبني على هذه المعلومات - ستتأثر لا شك بمدى قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وهي القدرة التي ترتبط إيجاباً بتخصص المراجع. وبالرغم من تأكيد الدراسات السابق ذكرها على الأثر الإيجابي للتقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية فإن هنالك بالمقابل دراسات أكدت عكس هذا الأثر أو توصلت إلى عدم وجود تأثير من أساسه ، فدراسة He & Thornton (٢٠١٣) توصلت إلى عدم تأثر توقعات المستثمرين بخصوص جودة الأرباح المحاسبية بمدى الإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية حول التقرير المالي وفقاً لمتطلبات SOX، وكذلك دراسة We & Tuttle (٢٠١٤) ترى بعدم وجود آثار جوهرية لمراجعة الرقابة الداخلية على ثقة المستثمرين وأسعار السوق ، وتضيف دراسة Boland et al (٢٠١٥) بوجود تأثير سلبي للمتطلبات القانونية - والتي من ضمنها SOX-

الرقابة الداخلية في اتجاه الأثر على أصحاب المصلحة وبصورة خاصة المستثمرين منهم ، حيث كشفت دراسة Deumes (٢٠٠٤) إلى أن التقرير عن الرقابة الداخلية سيؤدي حتماً إلى تحسين جودة التقارير المالية من منظور الأطراف ذات الصلة وعلى وجه الخصوص المستثمرين ، وأكدت دراسة Lopez et al (٢٠٠٦) على أن هذه الجودة ستظهر من خلال الدقة والموثوقية التي تمكن المستثمرين من اتخاذ قرارات أكثر فعالية ، دراسة علي (٢٠٠٦) توصلت إلى وجود أهمية مهنية للتقرير المجمع لمراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية والرقابة الداخلية لما لهذا التقرير من دور في ترشيد قرارات الأطراف ذات الصلة بالمشروع ، ويؤكد السواح (٢٠٠٨) على وجود طلب على التقارير على فعالية الرقابة الداخلية من قبل مستخدمي القوائم المالية للحصول على تأكيدات أعلى فيما يتعلق بمعلومات هذه القوائم ، وتوصلت نتيجة Kim & Park (٢٠٠٩) إلى أن الإفصاحات المرتبطة بالرقابة الداخلية ستؤدي إلى ترشيد القرارات الخاصة بالأطراف ذات الصلة ، ويؤكد كذلك Lopez et al (٢٠٠٩) على أن وجود رأي سلبي لمراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحفظات من قبل المستثمرين ، وتوصي دراسة حسن (٢٠١١) بضرورة تقييم مراجعي الحسابات لتقارير الإدارة عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقارير المالية وإبداء رأيهم عن فعالية الرقابة الداخلية لخدمة المستثمرين ،

## ١٥٥ - تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

والخاصة بفحص والتقرير عن نظام الرقابة الداخلية على موثوقية القوائم المالية وإن كان هذا التأثير يتوقف على مدى تقديم مواعيد متسارعة لتقارير المراجع .

٢- تقييم الدراسات السابقة وبناء فرضيات الدراسة:

اتجهت الدراسات السابقة فيما يتعلق بمراجعة والتقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية في ثلاثة اتجاهات : الاتجاه الأول قدم عرض لمتطلبات التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ودراسة علاقتها بعدة متغيرات لعل أبرزها جودة التقارير المالية ( Ghosh & Lubberink , 2006 ; Zhang , 2007 ; Goh et al ٢٠١١ ؛ سعد الدين ، ٢٠٠٨ ؛ عثمان ، ٢٠٠٩ ؛ الجمهودي ، ٢٠١٠ ) وهذه الدراسات لم تقدم مفهوما واضحا لجودة التقارير التي تم اختبارها هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن من الصعب القول بأن تقرير المراجع سيؤثر على جودة التقارير دون التطرق لكفاءة تقرير المراجع ، وهو ما تحاول الدراسة الحالية التعامل معه كعامل يؤثر على ترشيد قرارات أصحاب المصلحة من جهة ويتأثر بمتغيرات ذات أهمية لعل أهمها مدخل إعداد التقرير ، ومكونات التقرير من جهة أخرى .

والتأثير ، ومع ذلك يمكن القول بأن هذه الدراسات في دراستها للتأثيرات المتوقعة للتقرير على توجهات أصحاب المصلحة وقراراتهم لم تقدم متغيرات خاصة بكفاءة التقرير من ناحية ومعيار ترشيد قرارات أصحاب المصلحة من ناحية أخرى - وحتى دراسة الشجاع التي حاولت تقديم مثل هذه المتغيرات اقتصر على قرارات المستثمرين باعتبارهم الطرف الأهم - حتى يتم رسم صورة واضحة لهذا التأثير عند مستويات تفصيلية خاصة بمعايير الكفاءة والترشيد ونوعية القرار ، وهو ما تحاول هذه الدراسة طرحه .

التوجه الثالث ركز على شرح نظري لمتطلبات المراجعة والتقرير في ضوء الإصدارات المهنية دون تقديم دليل اختباري يوضح مدى أهمية وتأثير هذه المتطلبات على المهنة بشكل عملي .

وبالتالي يمكن القول بأن هذه الدراسة ستحاول فتح آفاق جديدة لاختبار مدى تأثير كفاءة - كمتغير مستقل - تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، على قرارات أصحاب المصلحة في المشروع من خلال معايير ترشيد ونوعية هذه القرارات التي تعتبر المتغير التابع ، وتوسط الدراسة مدخل ومتطلبات التقرير كمتغير وسيط لأهميتها في كفاءة التقرير من ناحية وترشيد ونوعية القرار من ناحية أخرى ، هذه المتغيرات ودراسة العلاقة

الاتجاه الثاني أهتم بتأثير مراجعة والتقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية على توجهات أصحاب المصلحة في المشروع وفي هذا الصدد تبرز دراسات ( Deumes , 2004 ; Lopez et al, 2006 ; Kim & Park, 2009 ; Asare & Wright, 2012 ; Rice & Weber,

**رابعاً: منهجية الدراسة:****١- مجتمع وعينة الدراسة**

يتضمن مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة ومراجعى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ويتبين من واقع سجلات إدارة المحاسبين القانونيين بوزارة التجارة أن عدد المقيدين حتى شهر فبراير ٢٠١٣<sup>(١)</sup>، يبلغ (٢٩٨) محاسباً ومراجعاً في جميع أنحاء الجمهورية. يتركز معظمهم في العاصمة صنعاء، كما أن مراجعى الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في نفس الفترة بلغ من واقع الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (٥٥٣) مراجعاً في جميع أنحاء الجمهورية<sup>(٢)</sup>.

وقد تم تحديد عينة الدراسة بطريقة تحديد عينة عشوائية بسيطة وباستخدام معادلة Langram and Maks (٢٠٠٩) الخاصة بتقدير حجم العينة، حيث وضحت نتائج المعادلة بأن العينة لمراجعى مكاتب المراجعة من الضروري أن تكون ١٠٢ مفردة وبنسبة ٣٤.٢٢٪ من المجتمع، بينما لم تزد عن ٩٧ لمراجعى الجهاز المركزي

بينها في بيئة مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية والفروض التي ستبنى عليها تشكل الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابقة، وعليه يمكن صياغة الفرضيات التالية بصيغة فرض العدم:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وبين كفاءة هذا التقرير.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وترشيد قرارات أصحاب المصلحة.

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ونوعية قرارات أصحاب المصلحة في المشروع.

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين مكونات التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وكفاءة هذا التقرير.

الفرضية الخامسة: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وجوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة.

الفرضية السادسة: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ونوعية قرارات أصحاب المصلحة في المشروع.

(١) الموقع الإلكتروني لوزارة الصناعة والتجارة، الإدارة العامة للمحاسبين القانونيين، ٢٢/٢/٢٠١٣ م.

<http://www.moit.gov.ye/accountants/result.php>

(٢) الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ٢٢/٢/٢٠١٣ م. <http://coca.gov.ye/>

## ٢٥١ - تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

للرقابة والمحاسبة وبنسبة ١٧.٥٤٪ من المجتمع .  
٢- منهج الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي استناداً إلى مسح ميداني للظاهرة محل البحث.

٣- أداة الدراسة  
اعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء التي تم بناءها في ضوء نتائج الدراسات السابقة وتحليلها والوارد في فقرة الدراسات السابقة . حيث عمد الباحثان إلى تصميم قائمة استقصاء تنبثق من أهداف وفرضيات الدراسة وفق تحليل لمتغيرات الدراسة والتي سيرد بيانها في الفقرات اللاحقة من منهجية الدراسة. قائمة الاستقصاء

تضمنت فقرتين أساسيتين خصصت الأولى للبيانات الديموجرافية فيما تضمنت الثانية تساؤلات الدراسة التي قسمت إلى خمس مجموعات للأسئلة خصصت الأولى لعناصر تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، فيما تضمنت الثانية مداخل التقرير على الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، أما الثالثة فقد شملت على معايير الحكم على كفاءة التقرير على الرقابة الداخلية ، وتضمنت الرابعة العناصر الخاصة بترشيد قرارات المستثمرين وخصصت الخامسة لنوعية قرارات أصحاب المصلحة. ولتحديد مصداقية وثبات القائمة فقد تم تحكيمها من قبل متخصصين علميين ومهنيين ، بالإضافة على احتساب معامل ألفاكرونباخ والذي كشف عن قيمة عامة لمعامل ألفا وصلت إلى (٠.٩٣٦) عند مستوى معنوية (٠.٠٥)

٤- متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد في صياغة متغيرات الدراسة على الإصدارات المهنية الخاصة بالتقرير عن الرقابة الداخلية بالدرجة الأساسية وهي معايير AS(٢) و AS(٥) الخاصة بـ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) بالإضافة إلى معيار المراجع SAS (١٣٠) ، هذا بالإضافة إلى ما قدمته الدراسات الخاصة بترشيد قرارات أصحاب المصلحة في المشروع ، ويمكن توضيح متغيرات الدراسة الرئيسية وعناصر الجزئية من خلال جدول (١).

٥- المقياس المستخدم :

تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في تحويل الإدراكات الوصفية للمستقصى منهم إلى قيم كمية.  
٦- الاختبارات الاحصائية :

نظرا لطبيعة بيانات الدراسة واختبار صحة فرضياتها فسيتم الاعتماد على معامل سبيرمان (Spearman) لتحديد قوة علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة.

جدول (١)  
متغيرات الدراسة

المت	العناصر ال رعية للمت
عناصر ترشيد قرارات صحا ال مصلحة في المشرو ادا عل التقرير حول الرقابة الداخلية عل التقرير المالي	١ ا القرارات السليمة
	الحد من الشائعات المضللة
	المساعدة في عمل التحليلات والتنبؤات المالية
	تو تقارير مالية يعتمد عليها (خالية من التحيزات و رية)
	تحديد ا ر القرار
	اية الاستمارات من الخسائر الم ا حة
	تير الاختت بين تقرير المراجع عن الرقابة الداخلية وتقرير عل القوائم المالية
	قرة تو اعتر ا الإدارة س وليتاعن تصميم والمحاظة عل نظام الرقابة الداخلية
	شارة ن نظام الرقابة الداخلية يور تكيذا معقولا ولي تكيذا م لقا
	م السياسات والإجرات الرقابية الم بقة في المنشة
العناصر ال ب ن يتضمن ا تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية عل التقرير المالي	شارة قنصار التقرير عن ر الرقابة الداخلية عل التقارير المالية
	معاي ومقايي تقييم عالية نظم الرقابة الداخلية
	ري الإدارة عن عالية نظام الرقابة الداخلية
	الري ال لمراجع الحسابات عن عالية نظام الرقابة الداخلية
	نقاط الضع المة وال تر عل عالية نظام الرقابة الداخلية
	تحديد تاريخي تكيذا الإدارة صو عالية نظام الرقابة الداخلية
	تحديد الة ال ي ي ا التقرير
	تحديد تاريخي عداد ل ذا التقرير
	صدار تقرير الرقابة الداخلية كتقرير مدم مع تقرير القوائم المالية
	صدار تقرير الرقابة الداخلية كتقرير من صل عن تقرير القوائم المالية
معاي ك اة تقرير مراجع الح حسابات حول الرقابة الداخلية عل التقرير المالي	سمة و عالية القرارات المتخذة
	الحد من الشائعات المضللة
	دعم التحليلات والتنبؤات المالية
	الموقية ومكانية الاعتماد
	ي ا ر القرار
	اية الاستمارات من الخسائر الم ا حة
ق رارات صحا ال مصلحة في المشرو	القرارات الإدارية
	القرارات الاستمارية
	القرارات الائتمانية
	قرارات ا ات الحكومية
	قرارات العم
	قرارات المجتمع المحلي والري العام

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

## خامسا : نتائج الدراسة :

الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين كلا من معايير كفاءة التقرير ومعايير ترشيد قرارات أصحاب المصلحة في المشروع ، بالإضافة إلى نوعية هذه القرارات.

١ - نتائج تحليل الارتباط بين مداخل التقرير وكفاءة التقرير وترشيد قرارات أصحاب المصلحة في المشروع : يوضح الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني الخاص بتحليل علاقة الارتباط بين مداخل تقرير مراجع

## جدول (٢)

جدول اختبار سبيرمان (Spearman) لتحليل علاقة الارتباط بين مداخل التقرير وكفاءة التقرير وترشيد قرارات أصحاب المصلحة في المشروع

المتغير	العناصر ال رعية	صدار تقرير الرقابة الداخلية		صدار تقرير الرقابة الداخلية	
		مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط
مع كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية	و وح القرارات ال تويما التقرير	0.006**	0.227	0.482 <sup>N.S</sup>	0.059
	ول ذاق التقرير	0.197 <sup>N.S</sup>	0.108	0.217 <sup>N.S</sup>	0.103
	صحة المعلومات ال تويما التقرير	0.029*	0.182	0.942 <sup>N.S</sup>	0.006
	دقة المقاييس ال يستخدمها التقرير	0.068 <sup>N.S</sup>	0.152	0.280 <sup>N.S</sup>	0.090
	سولة الحصول على التقرير	0.105 <sup>N.S</sup>	0.135	0.227 <sup>N.S</sup>	0.101
	الوقت ال ذم الذي يصدر به التقرير	0.119 <sup>N.S</sup>	0.130	0.665 <sup>N.S</sup>	0.036
	سمة و عالية القرارات المتخذة	0.098 <sup>N.S</sup>	0.138	0.061 <sup>N.S</sup>	0.156
	الحد من الشائعات المضللة	0.988 <sup>N.S</sup>	0.001	0.042*	0.169
	دعم التحليلات والتنبؤات المالية	0.870 <sup>N.S</sup>	0.014	0.342 <sup>N.S</sup>	0.079
	الموثوقية ومكانية الاعتماد	0.112 <sup>N.S</sup>	0.133	0.486 <sup>N.S</sup>	0.058
	بيانات القرارات	0.032*	0.179	0.450 <sup>N.S</sup>	0.063
	إبارة الاس تمارات من الخ سائر الحاجة	0.996 <sup>N.S</sup>	0.000	0.113 <sup>N.S</sup>	0.132
	تير الاخت بين تقرير المراجع عن الرقابة الداخلية وتقرير على القوائم المالية	0.313 <sup>N.S</sup>	0.084	0.779 <sup>N.S</sup>	0.024
قرارات صحا المصلحة في المشروع	القرارات الإدارية	0.086	0.143	0.199	0.107
	القرارات الاستمارية	0.676	0.035	0.241	0.098
	القرارات الائتمانية	0.184	0.111	0.266	0.093
	قرارات ات الحكومية	0.328	0.082	0.234	0.099
	قرارات العم	0.696	0.033	0.271	0.092
	قرارات المجتمع المحلي والري العام	0.814	0.020	0.506	0.056

\*\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠١).

\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

<sup>N.S</sup> غير دال معنوياً .

الأهداف المطلوبة، فسواءً كان التقرير بشكل مدمج مع تقرير القوائم المالية أو بشكل منفصل عن تقرير القوائم المالية، فالمهم بالنسبة لأصحاب المصلحة هو محتوى التقرير الذي المعلومات الملائمة لقراراتهم ، وتؤكد هذه النتيجة من خلال النظر إلى الفقرة الثالثة التي لم تظهر أي ارتباطات بين نوعية أصحاب المصلحة من جهة وبين مدخلي التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، ومع ذلك فإن هذه النتيجة قد تختلف مع نتيجة دراسة Asare and Wright (٢٠١٢) التي أكدت على فقدان تقرير المراجع حول القوائم المالية لمصادقته عند دمج مع تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي بسبب اختلاف أهداف كلا التقريرين ، وقد ترجع هذه الاختلافات بين الدراستين إلى الاختلافات في بيئة الأعمال والخبرة المهنية لمجتمعي الدراستين.

التائج السابقة تدفع باتجاه قبول الفرض الأول ومفاده "لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وبين كفاءة هذا التقرير" وقبول الفرض الثاني ومفاده "لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وترشيد قرارات أصحاب المصلحة" و كذلك قبول الفرض الثالث للدراسة ومقتضاه "لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين مدخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ونوعية قرارات أصحاب المصلحة في المشروع".

وتوضح الفقرة الأولى من الجدول السابق أنه باستثناء وضوح الفقرات التي يحتويها التقرير وصحة المعلومات التي يحتويها التقرير والتي ترتبط بعلاقة ارتباط مع إصدار تقرير الرقابة الداخلية كتقرير منفصل عن تقرير القوائم المالية عند قيمة سبيرمان مقدارها (٠.٢٢٧) ، (٠.١٨٢) على التوالي، وبمستوى معنوية (٠.٠٠٦) ، (٠.٠٢٩) على التوالي. فإن معايير كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية لا ترتبط بعلاقة ارتباط بالمدخل المستخدم في تقرير الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

ويتضح من الفقرة الثانية من الجدول (٢) أنه أيضاً باستثناء الحد من الشائعات المضللة والتي ترتبط بعلاقة ارتباط مع إصدار تقرير الرقابة الداخلية كتقرير مدمج مع تقرير القوائم المالية بمعامل ارتباط مقداره (٠.١٦٩) عند مستوى معنوية (٠.٠٤٢) ، بالإضافة إلى تخفيض مخاطر القرار والتي ترتبط بعلاقة ارتباط مع إصدار تقرير الرقابة الداخلية كتقرير منفصل عن تقرير القوائم المالية بمعامل ارتباط مقداره (٠.١٧٩) عند مستوى معنوية (٠.٠٣٢). فإن مداخل التقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي لا ترتبط بشكل إجمالي بعلاقة ارتباط بجوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة. ويمكن إرجاع ذلك إلى عدم أهمية المدخل المستخدم في تقرير الرقابة الداخلية على التقرير المالي بالنسبة لأصحاب المصلحة إلى حد كبير مادام يحقق لهم

## ٢٥١ - تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صفا المصلحة بالمشرو

- ٢- نتائج تحليل الارتباط بين مكونات التقرير وكفاءة التقرير: يوضح الجدول التالي نتائج اختبار سبيرمان الخاص بالعلاقة بين مكونات تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على القوائم المالية ومعايير كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على تلك القوائم ، حيث يتضح من الجدول ما يلي:
- باستثناء إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية فإن هنالك علاقة ارتباط معنوية بين وضوح الفقرات التي تحتويها التقرير وكافة مكونات تقرير المراجع حول الرقابة الداخلية على القوائم المالية وبمستويات معنوية متباينة ففي حين كان مستوى المعنوية (٠.٠٥) لمعايير ومقاييس تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية ، فقد كان عند مستوى (٠.٠١) لبقية مكونات التقرير الأخرى.
  - فيما يتعلق بشمول نطاق التقرير فإن هنالك أيضا علاقة معنوية تربطها بكافة عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية على القوائم المالية إذا ما استثنينا إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، ومعايير ومقاييس تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية (٠.٠١) لكافة العناصر ماعدا رأي الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية التي كانت علاقة الارتباط فيها عند مستوى معنوية (٠.٠٥).
- توجد علاقة ارتباط معنوية بين صحة المعلومات التي يحتويها التقرير وبين كافة عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية على القوائم المالية باستثناء إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، وقد كانت علاقة الارتباط عند مستوى معنوية (٠.٠٥).
- دقة المقاييس التي يستخدمها التقرير ترتبط بعلاقة مع كافة عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية باستثناء إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، معاملات الارتباط كانت عند مستوى معنوية (٠.٠١) لجميع العناصر ما عدا تحديد تاريخ تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية فقط كان معامل ارتباطها عند مستوى (٠.٠٥).

## جدول (٢)

جدول اختبار سبيرمان (Spearman) لتحليل علاقة الارتباط بين كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين مكونات هذا التقرير

المتغير	وحد القراءات توزيع التقرير		ولذا التقرير		صحة المعلومات توزيع التقرير		دقة المقاييس يستخدم التقرير		سولة الحصول على التقرير		الوقت الذي يصدر في هذا التقرير
	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	مستوى الارتباط	قيمة معامل الارتباط	
قراءة تو اعتراف الإدارة س وليت اعن تصميم والمحاظة على نظام الرقابة الداخلية	0.003**	0.242	0.002**	0.252	0.006**	0.226	0.161 <sup>N.S</sup>	0.117	0.221	0.008**	
شارة ن نظام الرقابة الداخلية يورت كيدا معقولا ولي ت كيدا م لقا	0.000**	0.289	0.003**	0.304	0.003**	0.236	0.003**	0.233	0.300	0.003**	
م السياسات والإجراءات الرقابية الابفة في المنشأة	0.001**	0.266	0.000**	0.312	0.000**	0.425	0.000**	0.400	0.250	0.002**	
شارة اقتصار التقرير على الرقابة الداخلية على التقارير المالية	0.118 <sup>N.S</sup>	0.130	0.082 <sup>N.S</sup>	0.145	0.222 <sup>N.S</sup>	0.102	0.026*	0.185	0.164	0.049*	
معايير ومقاييس تقييم عالية نظم الرقابة الداخلية	0.168 <sup>N.S</sup>	0.115	0.003**	0.244	0.000**	0.319	0.001**	0.269	0.132	0.115 <sup>N.S</sup>	
ري الإدارة عن عالية نظام الرقابة الداخلية	0.022*	0.190	0.003**	0.246	0.008**	0.218	0.003**	0.245	0.157	0.059 <sup>N.S</sup>	
الري الى لمراجع الحسابات عن عالية نظام الرقابة الداخلية	0.000**	0.362	0.000**	0.344	0.000**	0.433	0.000**	0.391	0.267	0.001**	
نقاط الضعف الامه وال تر على عالية نظام الرقابة الداخلية	0.000**	0.362	0.000**	0.544	0.000**	0.484	0.000**	0.438	0.399	0.000**	
تحديد تاريخ ت كيدا الإدارة صو عالية نظام الرقابة الداخلية	0.006**	0.228	0.008**	0.220	0.010*	0.213	0.000**	0.296	0.346	0.000**	
تحديد الة ال ي ي التقرير	0.000**	0.394	0.000**	0.545	0.000**	0.450	0.000**	0.287	0.381	0.000**	
تاريخ عداد هذا التقرير	0.000**	0.367	0.000**	0.435	0.000**	0.391	0.000**	0.296	0.289	0.000**	

\*<sup>N.S</sup> غير دال معنوياً.

\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

\*\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠١).

## ١٥١ - تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صفا المصلحة بالمشرو

التقرير دور هام في دعم كفاءة التقرير ورفض الفرض الرابع للدراسة ومفاده " لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين مكونات التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وكفاءة هذا التقرير." ٣- نتائج تحليل الارتباط بين جوانب ترشيد القرار وكفاءة التقرير: يوضح الجدول (٤) نتائج اختبار تحليل الارتباط بين جوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع وبين معايير كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي ويتضح من الجدول أنه باستثناء معيار شمول نطاق التقرير فإن كافة معايير كفاءة تقرير مراجع الحسابات ذات أثر على جوانب ترشيد القرار المختلفة، كما أن كافة هذه المعايير كانت ذات أثر على مختلف جوانب ترشيد القرار أيضا باستثناء شمول نطاق التقرير، وصحة المعلومات التي يحتويها التقرير، والوقت الملائم الذي يصدر فيه هذا التقرير التي أثرت على جوانب دون الأخرى، ويمكن شرح قوة هذا التأثير للمعايير على جوانب ترشيد القرار كما يلي:

• توجد علاقة ارتباط بين سهولة الحصول على التقرير وكافة عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية باستثناء فقرة توضح اعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تصميم والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية، وقد كانت معاملات الارتباط بين هذه العناصر وسهولة الحصول على التقرير عند (٠.٠٥) للعنصر الخاص بإشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وعند (٠.٠١) لبقية العناصر.

• توجد علاقة بين الوقت الملائم الذي يصدر التقرير وبين كافة عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية باستثناء معايير ومقاييس تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد تبين مستوى المعنوية لعلاقة الارتباط بين (٠.٠٥) لعنصر إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية و (٠.٠١) لبقية العناصر.

ويتضح مما سبق بأنه انه باستثناء عنصر إشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية فإن كافة العناصر الأخرى تدعم من كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على القوائم المالية، ولعل مرجع ذلك إلى أن عنوان التقرير قد يفهم منه ضمناً أن التقرير خاص فقط بانعكاسات نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية وبالتالي قد لا يظهر لهذا العنصر أثر على كفاءة التقرير، وعليه يمكن القول بأن لمكونات

## جدول (٤)

جدول اختبار سبيرمان (Spearman) لتحليل علاقة الارتباط بين كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين جوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة

الوقت الذي يصدر فيه التقرير		سولة الحصول على التقرير		دقة المقاييس المستخدمة في التقرير		صحة المعلومات الواردة في التقرير		أولناحية التقرير		ووجهات النظرات الواردة في التقرير		التقرير
مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	
0.000**	0.388	0.000**	0.356	0.000**	0.502	0.000**	0.347	0.000**	0.344	0.000**	0.452	سمة وعالية القرارات المتخذة
0.022*	0.190	0.000**	0.306	0.015*	0.201	0.717 <sup>N.S</sup>	0.030	0.109 <sup>N.S</sup>	0.133	0.020*	0.192	الحد من الشائعات المضللة
0.000**	0.378	0.000**	0.344	0.001**	0.269	0.003**	0.248	0.024*	0.187	0.000**	0.321	دعم التحليلات والتنبؤات المالية
0.020*	0.194	0.003**	0.246	0.000**	0.295	0.000**	0.308	0.159 <sup>N.S</sup>	0.118	0.003**	0.234	الموثوقية ومكانية الاعتماد
0.057 <sup>N.S</sup>	0.158	0.028*	0.182	0.015*	0.201	0.002**	0.249	0.190 <sup>N.S</sup>	0.109	0.010*	0.212	إيثار القرار
0.053*	0.161	0.002**	0.244	0.022*	0.192	0.078 <sup>N.S</sup>	0.147	0.574 <sup>N.S</sup>	0.047	0.009**	0.216	إيثار الاستمارات من الخسائر المأجبة
0.010*	0.214	0.001**	0.273	0.035*	0.175	0.624 <sup>N.S</sup>	0.041	0.144 <sup>N.S</sup>	0.122	0.047*	0.165	تدبير الاختلاف بين تقرير المراجع عن الرقابة الداخلية وتقرير على القوائم المالية

\*\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠١).

\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

<sup>N.S</sup> غير دال معنوياً.

## ١٤٣٠ تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

- ترتبط سلامة وفعالية القرارات المتخذة بعلاقة إيجابية ومتوسطة بكافة معايير كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وذلك عند مستوى معنوية (٠.٠١) لكافة هذه المعايير ، وقد يرجع ذلك إلى أن سلامة وفعالية القرارات المتخذة تعتبر المعيار الأبرز للحكم على رشد القرار وصحته وبالتالي من الطبيعي أن تكون ذات حساسية مرتفعة للتغير في أي معيار من معايير كفاءة التقرير.
- يتأثر الحد من الشائعات كأحد جوانب ترشيد القرار بكافة معايير كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية باستثناء شمول نطاق التقرير وصحة المعلومات التي يحتويها التقرير ، وذلك بمعاملات ارتباط تراوحت بين الضعيفة لوضوح الفقرات التي يحتويها التقرير ، ودقة المقاييس التي يستخدمها التقرير والوقت الملائم الذي يصدر فيه التقرير عند معاملات ارتباط لم تزد عن (٠.٢٠١) ومستوى معنوية (٠.٠٥) ، بينما كانت علاقة الارتباط متوسطة لسهولة الحصول على التقرير بمعامل ارتباط (٠.٣٠٦) عند مستوى معنوية (٠.٠١) .
- فيما يتعلق بدعم التحليلات والتنبؤات المالية نلاحظ وجود علاقة ارتباط مع كافة معايير كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وإن تباينت هذه العلاقة بين الضعيفة لشمول نطاق التقرير وصحة المعلومات التي يحتويها التقرير ، ودقة المقاييس التي يستخدمها التقرير ، ودقة المقاييس التي يستخدمها التقرير وسهولة الحصول على التقرير عند معاملات ارتباط ضعيفة مع وضوح الفقرات التي يحتويها التقرير ، ودقة المقاييس التي يستخدمها التقرير وسهولة الحصول على التقرير وذلك عند مستوى معنوية (٠.٠٥) ، فيما كانت هذه العلاقة ضعيفة نسبياً بمعامل ارتباط (٠.٢٤٩) لكنها عند مستوى معنوية (٠.٠١) . أما بالنسبة لشمول نطاق التقرير والتوقيت الملائم لإصدار التقرير فإنها غير ذات علاقة بتخفيض مخاطر القرار، ويرجع ذلك بدرجة أساسية إلى أن المخاطر غالباً ما تكون مرتبطة بعدم التأكد التي تنخفض بالوضوح والصحة والدقة أكثر منها بالتوقيت.
- حماية الاستثمارات من الخسائر المفاجئة يرتبط

لنتائج تحليل الارتباط بين نوعية قرارات أصحاب المصلحة ، ومعايير كفاءة التقرير ، والذي يتضح من قراءته :

- عدم وجود أي ارتباط بين معايير كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين القرارات الإدارية ، حيث تظهر النتيجة تأكيداً لمراجعي الحسابات بعدم اهتمام إدارة المشروع بالتقرير على الرقابة الداخلية ، ويرجع ذلك إلى نظرة الإدارة في بيئة الأعمال اليمينية إلى تقرير المراجع كإجراء خاص بالوفاء بالمتطلبات القانونية لا يمكن الاستناد إليه في اتخاذ القرار .

بعلاقة مع كافة معايير كفاءة التقرير باستثناء شمول نطاق التقرير وصحة المعلومات التي يحتويها التقرير وهذه العلاقة كانت ضعيفة وعند مستوى معنوية (٠.٠١) لوضوح الفقرات التي يحتويها التقرير ، وسهولة الحصول على التقرير وعند (٠.٠٥) لبقية المعايير .

- فيما يتعلق بتبرير الاختلافات بين تقرير المراجع عن الرقابة الداخلية وتقريره على القوائم المالية كأحد متغيرات جوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة فإنه توجد علاقة ارتباط بين هذا المتغير وبين كلاً من وضوح الفقرات التي يحتويها التقرير ، ودقة المقاييس التي يستخدمها التقرير والوقت الملائم الذي يصدر فيه التقرير وذلك بمعاملات ارتباط (٠.١٦٥) ، (٠.١٧٥) ، (٠.٢١٤) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) ، وبمعامل ارتباط (٠.٢٧٣) عند مستوى معنوية (٠.٠١) .

إن النتائج السابقة تؤكد على أهمية كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية في ترشيد قرارات أصحاب المصلحة بالمشروع وعليه يمكن القول برفض الفرض الخامس للدراسة ومفاده " لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وجوانب ترشيد قرارات أصحاب المصلحة ."

٤- نتائج تحليل الارتباط بين نوعية القرار وكفاءة التقرير: يقدم الجدول (٥) عرضاً

## جدول (٥)

جدول اختبار سبيرمان (Spearman) لتحليل علاقة الارتباط بين كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقرير المالي وبين نوعية قرارات أصحاب المصلحة

الوقت المئ الذي يصدر في هذا التقرير		سولة الحصول على التقرير		دقة المقاييس المستخدمة في التقرير		صحة المعلومات الواردة في التقرير		وزن اذ التقرير		وزن اذ القرارات الواردة في التقرير		المتغير
مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	
0.262 <sup>N.S</sup>	0.094	0.201 <sup>N.S</sup>	0.107	0.167 <sup>N.S</sup>	0.115	0.229 <sup>N.S</sup>	0.100	0.693 <sup>N.S</sup>	0.033	0.386 <sup>N.S</sup>	0.073	القرارات الإدارية
0.006**	0.227	0.003**	0.243	0.000**	0.436	0.000**	0.426	0.000**	0.383	0.000**	0.388	القرارات الاستشارية
0.010**	0.213	0.005**	0.232	0.001**	0.281	0.000**	0.457	0.000**	0.334	0.000**	0.347	القرارات الائتمانية
0.055 <sup>N.S</sup>	0.163	0.001**	0.278	0.000**	0.389	0.011*	0.210	0.000**	0.245	0.002**	0.245	قرارات اذ الحكومية
0.336 <sup>N.S</sup>	0.081	0.066 <sup>N.S</sup>	0.153	0.688 <sup>N.S</sup>	0.034	0.262 <sup>N.S</sup>	0.094	0.947 <sup>N.S</sup>	0.025	0.760 <sup>N.S</sup>	0.026	قرارات العم
0.538 <sup>N.S</sup>	0.052	0.983 <sup>N.S</sup>	0.009	0.293 <sup>N.S</sup>	0.088	0.494 <sup>N.S</sup>	0.057	0.024*	0.188	0.204 <sup>N.S</sup>	0.106	قرارات المجتمع المحلي والري العام

\*\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠١).

\* دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

<sup>N.S</sup> غير دال معنوياً .

فيه هذا التقرير الذي لا يؤثر على قرارات الأجهزة الحكومية ، وقد يرجع ذلك إلى اهتمامات هذه الفئات بمعلومات التقارير المالية كأحد أهم مصدر معلوماتي لاتخاذ قرار مرتبط بالمشروع ، وبكل ما يؤثر على جودة معلوماتها ومن ضمنها نظام الرقابة الداخلية ، ولا شك أن الاهتمام سيسقط على هذا التقرير وأن كفاءتها سترتبط بقرارات هذه الأطراف .

وتؤكد النتائج السابقة عدم صحة الفرض السادس للدراسة ومفاده " لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين كفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ونوعية قرارات أصحاب المصلحة في المشروع."

#### سادسا : الاستنتاجات والتوصيات :

استهدفت الدراسة تحديد العلاقة بين التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وفعالية قرارات الأطراف ذات الصلة ، وتم تقسيم الدراسة في أربعة محاور خصص الأول منها لعرض الإطار المنهجي للدراسة فيما عرض المحور الثاني تأصيلا للمفاهيم النظرية للدراسة وخصص الثالث للدراسات السابقة وبناء الفرضيات أما الرابع فأختص بالدراسة الميدانية ولخص الخامس استنتاجات الدراسة وتوصياتها .

نتائج الدراسة تشير إلى عدم وجود تفضيل مدخل محدد للتقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية من المدخلين المتعارف عليهما وهما المدخل المدمج مع تقرير المراجع حول التقارير

• النتيجة الخاصة بالقرارات الإدارية تنطبق أيضا على قرارات العملاء والمجتمع المحلي حيث أنه باستثناء شمول نطاق التقرير الذي يرتبط بعلاقة ارتباط ضعيفة عند مستوى معنوية (٠.٠٥) فإن جميع معايير كفاءة التقرير ليست محل تأثير على قرارات العملاء وقرارات المجتمع المحلي الرأى العام ، ويمكن إرجاع ذلك من ناحية قرارات العملاء إلى طبيعة العلاقة التي تربط العميل بالمنظمة وهي علاقة تزويد وبالتالي تكون اهتمامات العملاء بجودة المنتج وخدمات التزويد أكثر منها بنظام الرقابة الداخلية عند اتخاذ قراراتهم الخاصة بالشراء خاصة أن منظماتهم هي من ستحصل على التسهيلات الائتمانية وليس العكس ، أما فيما يتعلق بقرارات المجتمع المحلي والرأى العام فهي ناتج من انخفاض وعي هذه الفئة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات وانعكاسات نظام رقابة داخلي جيد على جودة المعلومات المقدمة بهذا الخصوص .

• فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية والائتمانية وقرارات الجهات الحكومية فإن هنالك ارتباط معنوي ضعيف إلى متوسط عند مستوى (٠.٠١) لجميع علاقات الارتباط باستثناء كلا من صحة المعلومات التي يحتويها التقرير التي كانت علاقة ارتباطها بقرارات الأجهزة الحكومية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) و الوقت الملائم الذي يصدر

## ١٤٥ تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

الحكومية ، ومرجع ذلك بالطبع إلى عدم اعتماد المستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية وفي مقدمتهم الإدارة لتقارير المراجع فيما يتعلق بالرقابة الداخلية في صياغة قراراتهم من ناحية ، وضعف العلاقة التي تربط الرأي العام والمجتمع المحلي بمنظمات الأعمال في البيئة اليمنية من ناحية ثانية ، واعتماد العملاء في علاقاتهم مع المنظمة على معايير أخرى بعيداً عن معلومات جودة التقارير المالية.

توصيات الدراسة - اعتماداً على النتائج السابقة - يمكن تلخيصها في ضرورة الاهتمام البناء الشكلي لتقرير المراجع وفقاً للمكونات المعروضة في الدراسة والتي استندت على أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في هذا الصدد وذلك لأثر هذه المكونات في كفاءة التقرير مع الاهتمام بكفاءة التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية من حيث وضوح الفقرات التي يحتويها التقرير وشمول نطاق التقرير وصحة المعلومات التي تحتويها التقرير ودقة المقاييس المستخدمة في التقرير وسهولة الحصول على التقرير وتوقيت إصدار التقرير.

وبالرغم من أن نتائج الدراسة لم تشر إلى تفضيل مهني لمدخل التقرير فإن الدراسة يمكن أن توصي بمدخل التقرير المدمج كون هذا المدخل أكثر ملائمة للبيئة اليمنية التي لا تتوفر لديها وعي كامل بمثل هذه النوعية من التقارير وحتى لا يكون قراءتها بمعزل عن تقرير المراجع حول التقارير المالية بشكل عام.

المالية والمدخل المنفصل وذلك من منظور معايير كفاءة التقرير أو من منظور جوانب الترشيد ونوعية قرارات الأطراف ذات الصلة ، كما تؤكد نتائج الدراسة أيضاً وجود علاقة بين عناصر التقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وبين كفاءة التقرير باستثناء عنصر الإشارة إلى اقتصار التقرير على أثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، وذلك لأن هذا العنصر قد يفهم ضمناً من التقرير عندما يكون التقرير مدمج بتقرير المراجع حول التقارير المالية والتي تعني أن كل ما في التقرير يعني بدرجة أساسية التقارير المالية ، أو قد يفهم صراحة من تقرير المراجع المنفصل والذي يشير العنوان إلى ذلك بشكل واضح.

النتائج أيضاً كشفت عن أهمية وجود تأثير لكفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وذلك على ترشيد قرارات الأطراف ذات الصلة ، وهذا التأثير كان واضحاً من خلال علاقة الارتباط بين معايير الكفاءة وجوانب ترشيد القرار المختلفة باستثناء شمول نطاق التقرير والذي لم يكن ذا أثر كبير على جوانب ترشيد القرار ، ومع ذلك فإن هذا المعيار لا يشكل قيلاً على قبول التعميم لنتيجة تأثير كفاءة التقرير على ترشيد القرار.

وأخيراً وفيما يتعلق بنوعية قرارات الأطراف ذات الصلة بالمشروع فقد أظهرت النتائج وجود تأثير جوهري لمعايير الكفاءة على القرارات الاستشارية والائتمانية وقرارات الاجهزة

**سابعاً : مراجع الدراسة :****١- المراجع باللغة العربية:**

الجمهودي، إيمان عبدالفتاح حسن (٢٠١٠)، "إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء القانون Sarbanes-Oxley"، رسالة دكتوراة، جامعة بني سويف.

الخطيب، حنان محمد صالح (٢٠٠٨)، "دور تقارير الإدارة عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة أداء المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس.

ارسانيوس، بدر نبيه (٢٠٠٨)، "تطوير دور مراقبي الحسابات في التقرير عن تقييم تقارير الإدارة بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الأول: ٦٣-١١٠.

السواح، تامر إبراهيم (٢٠٠٨)، "دور التقرير الخاص عن هيكل الرقابة الداخلية في زيادة درجة الثقة والاعتماد على القوائم المالية مع دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية.

الشجاع، إبراهيم عبدالرحمن عبدالله (٢٠١٤)، "إطار مقترح لتحسين كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية لأغراض حماية المستثمر - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنوفية.

كما أنه من الضرورة بمكان قيام المراجع بلفت انتباه الأطراف ذات الصلة إلى أهمية تقريره حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية وفي مقدمتها الإدارة التي تكلفه بالقيام بإعداد هذا التقرير مع قيام المنظمات المهنية اليمنية مثل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين والمؤسسات التعليمية المحاسبية بعقد الندوات الخاصة برفع الوعي المجتمعي حول أهمية مثل هذه التقارير المهنية في تقييم منظمات الأعمال من زوايا عدة.

من التوصيات العامة التي يمكن التأكيد عليها الحرص على التحسين المستمر لرفع كفاءة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية نتيجة التطورات الاقتصادية المستمرة، والحاجات المتجددة للأطراف ذات الصلة، ورفع كفاءة المراجع الخارجي فيما يتعلق بالإرشادات الدولية الخاصة بالتقرير على الرقابة الداخلية، و ضرورة تطبيق إطار محدد لتقييم نظم الرقابة الداخلية يكون ملزم لمراجعي الحسابات عند قيامهم بتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية مثل نموذج COSO

هذه الدراسة تشكل مدخلا لدراسات أخرى خاصة بالتقرير على الرقابة الداخلية على التقارير المالية، تهتم بجوانب أخرى مثل الصعوبات الخاصة بهذا التقرير، وأثر هذا التقرير على القيمة السوقية للمنشأة، و قياس كمية العلاقة بين كفاءة التقرير والضوابط الخاصة بهذا التقرير في بيئة مهنة المراجعة العربية عموماً والبيئة اليمنية على وجه الخصوص.

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

ودوره في تعزيز القدرة التنافسية لسوق المال المصرية"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، يوليو: ٥٠-٦٧.

عثمان، محمد أحمد عبدالعزيز (٢٠٠٩)، "آليات تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي لأغراض ضبط أداء الشركات (دراسة مقارنة) بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير، جامعة بني سويف.

قاسم، محمد وليد مصطفى (٢٠٠٩)، "دور مراقب الحسابات في التأكيد على الثقة في النظم الإلكترونية مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية.

محمد، رويدا عبدالسميع (٢٠١٠)، "إطار مقترح لتطوير مسئولية مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والمصرية (دراسة مقارنة)"، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس.

## ٢. المراجع باللغة الأجنبية:

Afterman, A (2014), Accounting & Auditing Update Service: Check Point, Thomson Reuters, Sep.

Asare, S. k. & Wright, A. (2012), The Effect of Type of Internal Control Report on Users' Confidence in The Accompanying Financial Statement Audit Report, *Contemporary Accounting Research*, 29(1) , 152-175.

حسن، أحمد عبدالعزيز أحمد (٢٠١١)، "تطوير دور مراجع الحسابات في تقييم تقارير الإدارة عن كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.

سعد الدين، ايمان محمد (٢٠٠٨)، "أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes-Oxley على تحسين جودة التقرير المالية بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول: ٣٠٩-٣٥٤.

شحاته، شحاته السيد (٢٠٠٧)، "التطور في مسئولية مراجع الحسابات عن الرقابة الداخلية لخدمة المتعاملين في سوق الأوراق المالية"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي السابع بعنوان: أسواق المال العربية: الواقع والتحديات والتطلعات، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني: ٨٧-١٠٦.

علي، عبدالوهاب نصر (٢٠٠٥)، "آليات تفعيل الدور الحوكمي الإيجابي للتقرير الجديد لمراقب الحسابات"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، سبتمبر: ١٢٤-١٤١.

\_\_\_\_\_ (٢٠٠٦)، "التقرير المجمع لمراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية والرقابة الداخلية للشركات المقيدة بالبورصة

- responsibility into the auditor's internal control report, *Journal of Research in Accounting regulation*, 12 (3) :107-113.
- Georgiades, George (2016:a) , AICPA Statement on Auditing Standards No. 130, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements (part I of 3), *Miller GAAS Update Service- River woods* , 16(1) , 1-12.
- Georgiades, George (2016:b) ," AICPA Statement on Auditing Standards No. 130, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements (part 2 of 3) , *Miller GAAS Update Service- River woods* , 16(2) , 1-10.
- Georgiades, George (2016:c) , AICPA Statement on Auditing Standards No. 130, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements (part 3 of 3) , *Miller GAAS Update Service- River woods* , 16(4) , 1-11.
- Ghosh, A.& Lubberink , M. (2006), *Timeliness and Mandated Disclosures on Internal Controls under Section 404*, Working Paper, City University of New York. <http://zicklin.baruch.edu/centers/zcci/zcci->
- Goh, B.W.et al (2011), *Auditor Reporting Under Section 404: The Association Between the Internal Control and Going Concern Audit Opinions* , Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) . Accessed on: 23/8/2012.
- He, L. & Thornton, D. (2013) , The Impact of Disclosures of Internal
- Boland, M. et al (2015), Accelerated Filing Deadlines, Internal Controls, and Financial Statement Quality: The Case of Originating Misstatements, *Accounting Horizons* , 29(3) , 551 – 568.
- Calderon , T. et al (2016) , Audit Deficiencies Related to Internal Control, *The CPA Journal* , February , 32-41.
- Cheng, M.et al (2014) , Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? , *Journal of Accounting and Economics*, 56(5), 1–18.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013), *Internal Control—Integrated Framework*, New York, NY.
- Deloitte & Touche (2003), Moving Forward – A Guide to Improving Corporate Governance Through Effective Internal Control-Oxley; A Response to Sarbanes – Oxley, *January*. Available at: [www.deloitte.com/assets/.../MovingForward\(8\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/.../MovingForward(8).pdf)
- Deumes, R. (2004), *Voluntary Reporting on Internal Control by Listed Dutch Companies*, Maastricht Accounting and Auditing Research and Education Center, Working Paper in Maastricht University.
- Foster, B. P. (2004), Fraud Detection Perceptions in the Auditor's Internal Control Report, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3(1) , 234–257.
- Foster, B. P et al (2010), Impact on pre- and post- Sarbanes oxley users' perceptions by incorporating the auditor's fraud detection

## ر ك ا ة تقرير مراجع الحسابات حول الرقابة الداخلية للتقارير المالية على قرارات صحا المصلحة بالمشرو

- Reporting Internal Control Deficiencies in The Post Sarbanes Oxley ERA: The Role of Auditors and Corporate Governance, *International Journal of Auditing*, 11(2), 73-90.
- Lopez, T. et al (2006), *The Auditor's Internal Control Opinions: An Experimental Investigation of Relevance*, Available at: www.ssrn.com . Accessed on: 17/3/2012
- \_\_\_\_\_ (2009), Investor perceptions of an auditor's adverse internal control opinion, *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(3) , 231-250.
- MAO , M. & Yu, Y. (2015) , Analysts' Cash Flow Forecasts, Audit Effort, and Audit Opinions on Internal Control, *Journal of Business Finance & Accounting*, 42(5) , 635-664.
- Michelon, G. et al (2015), Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments , *Journal of Applied Accounting Research*, 16(1) , 138-164.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)( 2013), *Considerations for Audits of Internal Control over Financial Reporting*, Staff Practice Alert No. 11. (October 24). Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)( 2004), *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements* (Superseded)- Auditing Standard No. 2 (AS2)", Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)(2007), *An Audit of Internal Control over Financial Control Weaknesses and Remediation's on Investors' Perceptions of Earnings Quality*, *Accounting Perspectives* , 12(2) ,101-141.
- Jaggi , B. et al (2015) , Earnings quality, internal control weaknesses and industry-specialist audits ,*Review of Quantitative Finance and Accounting*, 45(1) ,1- 32.
- Jiang, W. et al (2010), Internal control deficiencies and the issuance of going concern opinions, *Journal of Research in Accounting regulation*, 22(1),40-46.
- Khlif,H. & Samaha, K. (2016) , Audit committee activity and internal control quality in Egypt : Does external auditor's size matter?, *Managerial Auditing Journal* , 31(3), 269-289.
- Kim, J. et al (2011), Internal control weakness and bank loan contracting: Evidence from SOX Section 404 disclosures, *The Accounting Review*, 86(2) , 1157-1188.
- Kim, Y.& Park, M. (2009), Market uncertainty and disclosure of internal control deficiencies under the Sarbanes-Oxley Act, *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5) ,419-445.
- Kinney, W.& Shepardson, M. (2011) , Do control effectiveness disclosures require SOX 404(b) internal control audits? A natural experiment with small U.S. public companies, *Journal of Accounting Research*, 49(4) , 413-448.
- Kinney, W. et al (2013), Observations about SOX 404(b) audit production, *Accounting Horizons*, 27(2) , 799-813.
- Krishnan, G. V. & Visvanathan, G. (2007),

- Schroeder, J. & Shepardson, M. (2016), Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality?, *The Accounting Review*, 91(5), 1513–1541.
- Securities and Exchange Commission (SEC) (2003), *Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports*, SEC, USA, August 14.
- U.S. House of Representatives (2002), *The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204 [H.R. 3763]*, Washington, DC, Government Printing Office
- We, Y. & Tuttle, B. (2014), The Interactive Effects of Internal Control Audits and Manager Legal Liability on Managers' Internal Controls Decisions, Investor Confidence, and Market Prices, *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 444 – 469.
- Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements- Auditing Standard No. 5 (AS5)", Washington, DC: PCAOB.
- Rice, S & D. Weber, D. (2012), How Effective Is Internal Control Reporting under SOX 404? Determinants of the (Non-)Disclosure of Existing Material Weaknesses, *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-846
- Rouse, R. et al (2004), New mandate: Reporting on internal controls, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 15(2), 59-66.
- Yazawa, K. (2015), The Incentive Factors for the (Non-)Disclosure of Material Weakness in Internal Control over Financial Reporting: Evidence from J-SOX Mandated Audits, *International Journal of Auditing*, 19, 103–116.
- Zhang, I.X. (2007), Economic Consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Journal of Accounting and Economics*, 44(1), 74–115.